CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL JULIANE KOKOTT prezentate la 15 februarie 2007 [1]

I — Introducere

1. În prezenta procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia Comunităților Europene critică Republica Elenă pentru că nu a transpus corect Directiva 69/335/CEE privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului [2].

2. Pe de o parte, în opinia Comisiei, dispozițiile elene care reglementează impozitarea transferului în Grecia al sediului societăților de capital contravin prevederilor directivei menționate.

3. Pe de altă parte, Comisia consideră incompatibile cu Directiva 69/335 dispozițiile elene în temeiul cărora organizațiile cooperative agricole, asociațiile și consorțiile acestora, precum și coproprietatea asupra navelor, consorțiile și companiile maritime, indiferent de forma acestora, sunt scutite de la impozitarea indirectă a majorării de capital (denumită în continuare „impozit pe capital").

II — Cadrul juridic

A — *Directiva 69/335*

4. Al doilea considerent al directivei menționate prevede obiectivul inițial al acesteia:

„taxele indirecte aplicate majorării capitalului [a se citi «impozitarea indirectă a majorării de capital»] în vigoare în statele membre, respectiv taxa exigibilă pentru contribuția la capitalul societăților comerciale și firmelor și taxa de timbru aplicată titlurilor de valoare, dau naștere la discriminare, dublă impozitare și neconcordanțe care împiedică libera circulație a

1 — Limba originală: germana.

2 — Directiva Consiliului din 17 iulie 1969 (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9) (denumită în continuare „Directiva 69/335"), în versiunea existentă în Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75).

capitalurilor și care, în consecință, trebuie eliminate printr-un proces de armonizare".

5. Considerentele al doilea și al treilea ale directivei de modificare, Directiva 85/303 [3], prezintă obiectivul extins al directivei, precum și contextul acesteia:

„efectele economice ale taxei pe majorarea de capital [a se citi «ale impozitului pe capital»] afectează în mod negativ regruparea și dezvoltarea întreprinderilor; [...] aceste efecte sunt dăunătoare în special în actuala situație economică în care stimularea investițiilor trebuie să fie o prioritate absolută;

[...] cea mai bună soluție în vederea atingerii acestor obiective ar fi eliminarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital» [...]".

6. Al cincilea considerent al Directivei 85/303 se referă la situația Republicii Elene după aderarea acesteia la Uniunea Europeană:

„[...] la 1 iulie 1984, în Grecia nu exista o taxă pe majorarea de capital [a se citi «impozit pe capital»]; [...] din acest motiv, trebuie să se prevadă posibilitatea de a introduce o astfel de taxă [a se citi «impozit»] în Grecia și de a scuti de la plata ei anumite tranzacții".

În consecință, directiva menționată prevede câteva norme speciale pentru Republica Elenă.

7. Articolul 1 din Directiva 69/335 reglementează modalitățile de percepere a impozitului pe capital, în esență după cum urmează:

„Statele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă [a se citi «impozit»] armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9, numită în continuare „taxă pe majorarea capitalului" [a se citi «impozit pe capital»]."

8. Articolul 3 alineatul (1) definește societățile de capital supuse impozitării:

„În sensul prezentei directive expresia «societate de capital» desemnează:

(a) [...]

3 — Citată la nota de subsol 2.

(b) orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ care deține acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori;

(c) orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică ai cărei membri au dreptul să transfere acțiunile lor unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale, firmei, asociației sau persoanei juridice numai în limita numărului de părți sociale deținute."

9. Articolul 3 alineatul (2) extinde, prin intermediul unei ficțiuni juridice, domeniul de aplicare al directivei la anumite societăți care nu sunt societăți de capital, dar acordă statelor membre posibilitatea de a supune aceste societăți unui tratament fiscal derogatoriu:

„În sensul prezentei directive, orice altă societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ este considerată societate de capital. Cu toate acestea, un stat membru are dreptul să nu o considere ca atare în ceea ce privește aplicarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»]."

10. Articolul 4 reglementează operațiunile cu privire la care statele membre au dreptul să aplice impozitul pe capital:

„(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

(a) înființarea unei societăți de capital;

[...]

(g) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luată în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru;

(h) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice al cărei sediu de administrare este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în statul membru în care a avut loc mutarea în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru.

(2) [...]

Cu toate acestea, Republica Elenă stabilește care dintre tranzacțiile enumerate anterior vor face obiectul taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»].

(3) Înființarea, în sensul alineatului (1) litera (a), nu include nicio modificare a actului constitutiv sau a statutului unei societăți de capital, în special:

[...]

(b) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare sau a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luată în evidență în ambele state membre, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital;

[...]"

11. Conform articolului 7 alineatele (1) și (2):

„(1) Statele membre scutesc de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozit pe capital»] tranzacțiile, altele decât cele menționate la articolul 9, care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

[...]

Republica Elenă stabilește care tranzacții sunt scutite de la plata impozitului pe capital.

(2) Statele membre pot fie să scutească de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozit pe capital»] toate tranzacțiile, altele decât cele menționate la alineatul (1), fie să le supună impozitării cu o cotă unică de cel mult 1 %."

12. În plus, articolul 8 permite scutirea de la aplicarea impozitului pe capital a anumitor societăți de capital, după cum urmează:

„Sub rezerva articolului 7 alineatul (1), statele membre pot scuti de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile menționate la articolul 4 alineatele (1) și (2) privind:

— societăți de capital care furnizează servicii publice, cum ar fi întreprinderile de transport public, autoritățile portuare sau întreprinderile furnizoare de

apă, gaz sau curent electric în cazurile în care statul sau autoritățile regionale sau locale dețin cel puțin jumătate din capitalul societății;

— societăți de capital care, în conformitate cu regulamentele lor și în fapt, urmăresc exclusiv și direct obiective culturale, caritabile, sociale sau educaționale."

13. Articolul 9 definește condițiile în care statele membre pot, pe de altă parte, să deroge de la modalitățile de percepere a impozitului pe capital, după cum urmează:

„Anumite tipuri de tranzacții sau de societăți de capital pot fi supuse scutirilor, reducerilor sau creșterilor de rate pentru a se realiza o taxare corectă sau din considerente sociale sau pentru a permite unui stat membru să facă față unor situații speciale. Statul membru care propune aplicarea unei astfel de măsuri prezintă situația Comisiei în timp util, având în vedere aplicarea articolului 102 din tratat."

B — *Reglementarea națională*

14. În Grecia, Legea nr. 1676/86 transpune Directiva 69/335. Articolul 17 din legea elenă prevede aplicarea impozitului pe capital societăților comerciale, grupărilor profesionale, cooperativelor de orice nivel, precum și oricărei alte societăți, persoane juridice sau asociații cu scop lucrativ.

15. Articolul 18 enumeră operațiunile impozabile, precum constituirea unei societăți de capital, transformarea într-o societate de capital sau majorarea capitalului social. Conform alineatului (2) literele (c) și (d) din această dispoziție, este asimilat operațiunilor impozabile transferul în Grecia dintr-un stat membru al sediului de administrare al unei persoane juridice, în sensul articolului 17, în măsura în care aceste persoane juridice nu sunt supuse impozitului în statul membru de origine al acestora. Aceeași situație se aplică în cazul transferului în Grecia dintr-un stat membru al sediului social al unei persoane juridice al cărei sediu de administrare se află într-un stat terț.

16. În schimb, articolul 18 alineatul (4) evidențiază că transferul sediului de administrare sau al sediului social al unei persoane juridice, în sensul articolului 17, nu constituie majorare de capital, în consecință, nu constituie nici o operațiune impozabilă dacă persoana juridică este supusă impozitării în statul membru de origine.

17. Articolul 22 alineatul (1) din legea elenă scutește de la aplicarea impozitului pe capital

organizațiile cooperative agricole de orice nivel, inclusiv toate asociațiile și toate consorțiile între acestea, precum și, potrivit literei (b), coproprietatea asupra navelor, consorțiile și companiile maritime indiferent de forma acestora.

18. Organizațiile cooperative agricole fac obiectul Legii nr. 2810/2000, care reglementează în special constituirea, structura și organizarea acestora.

III — Procedura și concluziile părților

19. În urma desfășurării obișnuite a procedurii precontencioase, Comisia a formulat prezenta acțiune la 19 aprilie 2005, prin care a solicitat Curții:

— constatarea faptului că, prin adoptarea dispozițiilor legislative privind aplicarea unui impozit pentru transferul sediului social sau al sediului de administrare, precum și a dispozițiilor legislative privind scutirea de la plata aceluiași impozit a tuturor cooperativelor agricole, indiferent de nivelul acestora, a asociațiilor sau a consorțiilor de orice natură, a coproprietății asupra navelor, a consorțiilor și a companiilor maritime indiferent de forma acestora, Republica Elenă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 69/335/CEE;

— obligarea Republicii Elene la plata cheltuielilor de judecată.

20. Republica Elenă a solicitat Curții:

— respingerea acțiunii.

21. Regatul Spaniei, care a fost admis în calitate de intervenient prin ordonanța din 19 septembrie 2005, a solicitat Curții:

— respingerea acțiunii și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată;

— în subsidiar, în situația în care Curtea ar constata neîndeplinirea obligațiilor, pronunțarea unei hotărâri care să nu producă efecte retroactiv.

IV — Apreciere

A — *Admisibilitate*

22. Republica Elenă nu a invocat în mod expres excepția inadmisibilității acțiunii. Cu toate acestea, observația guvernului elen potrivit căreia Legea nr. 1676/86 care trebuia să transpună directiva în dreptul intern, inclusiv dispozițiile în cauză, fusese deja transmisă Comisiei sub formă de proiect de lege din septembrie 1986, ar putea da naștere unor dubii privind admisibilitatea. În consecință, au trecut aproape 18 ani între notificarea proiectului de lege și avizul motivat al Comisiei din 1 aprilie 2004. Până la momentul inițierii procedurii precontencioase care se află la originea prezentei acțiuni, Comisia nu informase niciodată guvernul elen cu privire la o posibilă neîndeplinire a obligațiilor care îi revin în temeiul Directivei 69/335.

23. Cu toate acestea, articolul 226 CE nu prevede un termen pentru introducerea acțiunii. Potrivit jurisprudenței Curții, admisibilitatea unei proceduri în constatarea neîndeplinirii obligațiilor nu depinde de respectarea de către Comisie a unui termen stabilit pentru inițierea procedurii precontencioase sau pentru introducerea acțiunii; dimpotrivă, Comisia dispune, în această privință, de o putere de apreciere al cărei control nu este de competența Curții [4].

24. Concluzia ar fi diferită doar dacă o durată excesivă a procedurii precontencioase mărește dificultatea statului în cauză de a respinge argumentele Comisiei, fapt prin care se încalcă astfel dreptul la apărare al statului respectiv [5]. Nu este necesar să se stabilească dacă trebuie să se formuleze o concluzie analogă în ipoteza în care nu procedura precontencioasă în sine este lungă, ci procedura în constatarea neîndeplinirii obligațiilor este inițiată după mult timp de la adoptarea măsurii în litigiu. Într-adevăr, statul membru trebuie să dovedească în orice caz existența efectelor negative asupra dreptului la apărare [6]. Cu toate acestea, în cauză, guvernul elen nu a susținut că inițierea tardivă a procedurii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de către stat ar fi avut efecte asupra modului în care și-ar fi realizat apărarea.

4 — A se vedea în special hotărârea din 10 mai 1995, Comisia/Germania (C-422/92, Rec., p. I-1097, punctul 18), introducerea acțiunii după mai mult de șase ani de la data intrării în vigoare a reglementării atacate, precum și hotărârea din 16 mai 1991, Comisia/Țările de Jos (C-96/89, Rec., p. I-2461, punctul 15), și hotărârea din 1 iunie 1994, Comisia/Germania (C-317/92, Rec., p. I-2039, punctul 4).

5 — Hotărârea Comisia/Țările de Jos, citată la nota de subsol 4, punctul 16.

6 — A se vedea hotărârea Comisia/Țările de Jos, citată la nota de subsol 4, punctele 14-16, hotărârea din 21 ianuarie 1999, Comisia/Belgia (C-207/97, Rec., p. I-275, punctul 24 și următoarele), și hotărârea din 8 decembrie 2005, Comisia/Luxemburg (C-33/04, Rec., p. I-10629, punctul 76).

25. În plus, fără a contesta admisibilitatea acțiunii în această privință, guvernul elen a invocat că lipsa de reacție din partea Comisiei cu privire la notificarea dispozițiilor în litigiu ar fi împiedicat-o să inițieze procedura prevăzută la articolul 9 din Directiva 69/335.

26. În temeiul articolului 9 menționat, pot fi prevăzute anumite excepții de la perceperea impozitului de capital cu îndeplinirea anumitor condiții. În acest scop, statul membru trebuie să prezinte situația Comisiei în timp util. Faptul că lipsa de acțiune a Comisiei dă unui stat membru impresia că nu este necesar să procedeze conform articolului 9 nu ar putea conduce totuși la inadmisibilitatea acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Într-adevăr, o astfel de procedură nu are drept scop să asigure respectarea drepturilor Comisiei din care aceasta ar putea fi eventual decăzută, împiedicând un stat membru să invoce o clauză derogatorie. Dimpotrivă, procedura în constatarea neîndeplinirii obligațiilor vizează constatarea obiectivă a unei încălcări a dreptului comunitar[7]. În plus, un stat membru are încă posibilitatea, atât în timpul, cât și ulterior desfășurării unei proceduri în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, să obțină, cu concursul Comisiei, o scutire potrivit procedurii prevăzute la articolul 9 din Directiva 69/335.

27. În consecință, acțiunea este admisibilă.

7 — A se vedea printre multe altele hotărârea din 4 mai 2006, Comisia/Regatul Unit (C-508/03, Rec., p. I-3969, punctul 67).

B — *Temeinicia acțiunii*

28. În opinia Comisiei, dispozițiile elene încalcă Directiva 69/335 în trei privințe. Pe de o parte, este vorba de aspectul privind baza pentru impozitarea transferului sediului (punctul 1 de mai jos) și, pe de altă parte, de scutirea de la plata impozitului pe capital a anumitor întreprinderi, și anume a organizațiilor cooperative agricole [punctul 2 litera (a) de mai jos] și a coproprietății asupra navelor, a consorțiilor și a companiilor maritime [punctul 2 litera (b) de mai jos].

1. Baza pentru impozitare în cazul transferului sediului social sau a sediului de administrare

29. În opinia Comisiei, Republica Elenă nu a transpus corect articolul 4 alineatul (1) literele (g) și (h) și articolul 3 litera (b) din Directiva 69/335. Aceste dispoziții reglementează condițiile de percepere a impozitului pe capital aferent transferului dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului social sau a sediului de administrare (denumit în continuare de asemenea „transfer de sediu").

30. Comisia susține că Directiva 69/335 stabilește drept criteriu decisiv pentru chestiunea impozitării transferului de sediu

aspectul dacă societatea este calificată ca fiind societate de capital în statul de origine. Or, în opinia Comisiei, reglementarea elenă subordonează perceperea impozitului pe capital aferent transferului sediului aspectului dacă impozitul pe capital a fost perceput de la societatea respectivă în statul membru de origine (în acest caz, transferul sediului nu este impozitat) sau dacă nu a fost perceput niciun impozit pe capital (în acest caz, transferul sediului este impozitat).

31. În memoriul său în apărare, guvernul elen a criticat maniera în care Comisia interpretase dispoziția elenă și a subliniat că dreptul elen nu se întemeia pe aspectul dacă un impozit pe capital fusese *perceput* în statul membru de origine, ci, dimpotrivă, pe acela dacă societatea era, în principiu, supusă *impozitului pe capital* în statul membru de origine [8]. În opinia guvernului elen, dacă o societate nu este supusă impozitului pe capital în statul de origine, transferul în Grecia al sediului său social este impozitat, în timp ce, dacă aceasta este supusă impozitării în statul de origine, transferul sediului său social este scutit. Guvernul elen susține că acest criteriu corespunde dispozițiilor Directivei 69/335. Cu toate acestea, Comisia apreciază că nici respectivul criteriu al supunerii la *plata impozitului pe capital* nu este compatibil cu directiva menționată.

8 — Faptul că guvernul elen a invocat pentru prima dată această distincție în memoriul în apărare este lipsit de importanță, întrucât nu i se interzice unui stat membru să invoce argumente esențiale după primirea avizului motivat (a se vedea hotărârea din 16 septembrie 1999, Comisia/Spania, C-414/97, Rec., p. I-5585, punctul 19).

32. În consecință, trebuie analizat în continuare dacă criteriul supunerii la plata impozitului prevăzut în dispoziția elenă constituie o transpunere corectă a Directivei 69/335. În acest scop, trebuie interpretat articolul 4 din directiva menționată.

33. Conform articolului 4 alineatul (1) litera (g), impozitul pe capital se aplică transferului dintr-un stat membru într-un alt stat membru al sediului de administrare al unei societăți comerciale, al unei asociații sau al unei persoane juridice care este luată în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru. Articolul 4 alineatul (1) litera (h) se referă la norma paralelă aplicabilă transferului dintr-un stat membru într-un alt stat membru al sediului social al unei societăți comerciale, al unei asociații sau al unei persoane juridice al cărei sediu de administrare este situat într-o țară terță.

34. Articolul 4 alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 stabilește că nu este considerată constituire a unei societăți de capital supusă impozitului pe capital în special următoarea operațiune: transferul dintr-un stat membru într-un alt stat membru al sediului de administrare sau al sediului social al unei societăți comerciale, al unei asociații sau al unei persoane juridice care este luată în evidență în ambele state membre, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind societate de capital.

35. Trebuie constatat în primul rând că respectivul criteriu al *supunerii* la plata impozitului prevăzut în dreptul elen nu corespunde formulării Directivei 69/335. Cu toate acestea, guvernul elen susține că acest criteriu conduce la rezultate identice celor la care conduce criteriul prevăzut în această directivă. În consecință, în vederea analizării acestui motiv de apărare, trebuie stabilit când un transfer de sediu este supus impozitului pe capital conform directivei menționate. În continuare, în a doua etapă, va trebui analizat dacă criteriul prevăzut în dreptul elen conduce, în toate cazurile, la un rezultat identic.

36. Conform termenilor articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h), transferul sediului este supus impozitului pe capital dacă societatea în cauză *este luată în evidență* în statul membru gazdă, *în scopul aplicării impozitului pe capital*, ca fiind societate de capital, dar *nu este* considerată astfel în statul membru de origine. Astfel, articolul 4 face trimitere la articolul 3 alineatul (2) din directivă a cărui terminologie o preia complet. Articolul 3 alineatul (2) prevede că, în sensul prezentei directive, orice altă societate comercială, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ este considerată societate de capital. În a doua teză, dispoziția permite statelor membre să *nu considere ca atare* această societate asimilată *în ceea ce privește aplicarea impozitului pe capital*. Întrucât, în consecință, în cazul acestor societăți asimilate, se poate ajunge la o diferență de calificare drept societate de capital, transferul sediului acestora este reglementat la articolul 4 alineatul (1).

37. Cu privire la societățile care intră în sfera de aplicare a articolului 3 alineatul (1) din Directiva 69/335, nu este, în principiu, posibilă o diferență de calificare ca fiind societăți de capital. Într-adevăr, societățile de capital sunt definite la alineatul (1) în mod definitiv și imperativ pentru toate statele membre. În parte, acestea sunt enumerate expres; în parte, în această prevedere, sunt menționate condiții care, dacă sunt îndeplinite, înseamnă că aceste societăți sunt societăți de capital în sensul directivei. În consecință, nu este posibil ca aceste societăți să nu fie *luate în evidență* într-un stat membru în scopul aplicării impozitului pe capital *ca fiind societăți de capital*. În consecință, conform articolului 4 alineatul (3) litera (b), transferul sediului societăților vizate la articolul 3 alineatul (1) nu constituie niciodată o operațiune impozabilă, întrucât, conform prevederilor directivei, acestea trebuie în mod obligatoriu să fie luate în evidență atât în statul de origine, cât și în statul gazdă ca fiind societăți de capital.

38. În consecință, trebuie considerat că guvernul elen are dreptate cu privire la faptul că respectivul criteriu prevăzut prin Directiva 69/335 și criteriul „supunerii la plata impozitului", prevăzut în dreptul elen, pot în orice situație să conducă la același rezultat. Dacă o societate nu este luată în evidență în statul de origine ca fiind societate de capital, transferul sediului său este supus impozitului pe capital, în aplicarea articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h). Întrucât o

societate care nu este luată în evidență în statul său de origine ca fiind societate de capital nu este nici supusă impozitului pe capital în acest stat, criteriul prevăzut în reglementarea elenă nu ar conduce la un rezultat diferit în această ipoteză.

39. Cu toate acestea, situația este cu totul alta dacă, în aplicarea articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, statul membru scutește de la plata impozitului pe capital toate operațiunile, astfel încât elimină impozitul pe capital.

40. În vederea aprecierii dacă, în speță, transferul sediului este impozitat, în aplicarea articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h) (cu consecința supunerii la plata impozitului pe capital) sau a articolului 4 alineatul (3) litera (b) (cu consecința nesupunerii la plata impozitului pe capital), trebuie analizat de asemenea dacă o societate „este luată în evidență, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozit pe capital»], drept societate de capital" în statul de origine [9].

41. Pe de o parte, se poate argumenta că o societate stabilită într-o țară care a eliminat impozitul pe capital nu mai este luată în evidență în acest stat în scopul aplicării impozitului pe capital ca fiind societate de capital, tocmai pentru că impozitul pe capital nu se mai percepe. În această perspectivă, s-ar aplica articolul 4 alineatul (1), având drept consecință impozitarea transferului de sediu.

42. Cu toate acestea, nu suntem convinși de această soluție. Într-adevăr, aceasta pornește de la ideea că problema calificării ca fiind societate de capital este subordonată calificării prevăzute în dreptul intern. Or acest lucru nu este exact. Dimpotrivă, directiva stabilește în mod definitiv, chiar la articolul 3, societățile care trebuie să fie luate în evidență, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind societăți de capital. Calificarea prevăzută în dreptul intern nu are importanță decât în ceea ce privește exercitarea posibilității de a exclude din asimilarea generală ca fiind societăți de capital, conform articolului 3 alineatul (2), a unor anumite societăți care *nu sunt* societăți de capital. Chiar dacă, în aplicarea articolului 7 alineatul (2), un stat membru a eliminat impozitul pe capital, în schimb, stabilirea societăților care trebuie considerate societăți de capital se efectuează exclusiv în temeiul articolului 3 din Directiva 69/335. În consecință, în cadrul interpretării propuse aici, impozitarea transferului sediului este stabilită, în principiu, conform articolului 4 alineatul (3), ceea ce înseamnă că acesta nu este supus impozitului pe capital.

43. Opinia prezentată aici este confirmată și de hotărârea Senior Engineering Investments [10]. Pentru a stabili statul competent să efectueze

9 — Dispozițiile privind transferul sediului nu au fost modificate cu ocazia inserării articolului 7 alineatul (2) în Directiva 85/303 de modificare.

10 — Hotărârea din 12 ianuarie 2006 (C-494/03, Rec., p. I-525, punctul 43).

perceperea, Curtea s-a întemeiat, într-adevăr, în această cauză doar pe criteriul dacă o operațiune impozabilă în sensul Directivei 69/335 fusese realizată în acest stat. În schimb, faptul că, în aplicarea articolului 7 alineatul (2), statul în cauză a eliminat impozitul pe capital are o importanță redusă. În esență, Curtea exprimă această poziție afirmând că Directiva 69/335 nu ar putea fi interpretată astfel încât să permită unui stat membru să profite de moderarea fiscală a unui alt stat membru pentru a-și majora veniturile [11].

44. În consecință și în ipoteza analizată în cauză, unicul element determinant este dacă, conform dispozițiilor articolului 3 din Directiva 69/335, o societate trebuie să fie considerată ca fiind societate de capital supusă impozitului pe capital. Această calificare nu este afectată de faptul că un stat membru nu mai percepe impozitul pe capital.

45. În plus, această interpretare a Directivei 69/335 este conformă și cu obiectivul acesteia, care, în urma modificării, constă în eliminarea impozitului pe capital [12]. Dacă un stat membru îndeplinește acest obiectiv și elimină impozitul pe capital, dispozițiile privind transferul sediului nu trebuie interpretate în sensul că această decizie este anulată din cauza impozitării efectuate în statul gazdă. În plus, această interpretare determină de asemenea cea mai bună realizare a libertăților fundamentale, în speță a libertății de stabilire, întrucât aceasta facilitează transferul de sediu într-un alt stat membru.

46. În consecință, trebuie să se constate că, în aplicarea articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, eliminarea de către statul de origine a impozitului pe capital nu are ca efect supunerea la plata impozitului pe capital a transferului sediului unei societăți calificate ca fiind societate de capital în directiva menționată.

47. În schimb, prin aplicarea criteriului prevăzut prin reglementarea elenă – supunerea la plata impozitului a societății vizate în statul membru de origine – se ajunge la un rezultat diferit în ipoteza analizată. Dacă, conform dreptului statului de origine, nicio operațiune a unei societăți de capital nu mai este supusă impozitului pe capital, această societate este considerată în dreptul elen ca *nefiind supusă impozitului pe capital*, astfel cum a recunoscut însuși guvernul elen în timpul procedurii în fața Curții. În consecință, în această ipoteză, conform criteriului prevăzut în dreptul elen, transferul sediului ar fi întotdeauna supus impozitului pe capital, spre deosebire de consecința care ar exista în cazul aplicării criteriului calificării ca fiind societate de capital.

11 — *Ibidem*, punctul 43.

12 — A se vedea al treilea considerent al Directivei 85/303 de modificare. Inițial, Directiva 69/335 viza eliminarea discriminării și a dublei impozitări (a se vedea considerentele al doilea și al șaselea).

48. Contrar afirmațiilor guvernului elen, în consecință, criteriul prevăzut în dreptul elen nu determină în toate cazurile același rezultat precum criteriul calificării ca fiind societate de capital, prevăzut în Directiva 69/335. În consecință, prin faptul că a optat pentru criteriul *supunerii* la plata impozitului, Republica Elenă nu a transpus în mod corect directiva menționată.

49. Regatul Spaniei, care a participat la prezenta procedură în calitate de intervenient, arată că reglementarea sa este analogă dreptului elen. În opinia Regatului Spaniei, modalitățile prevăzute în dreptul spaniol și în cel elen sunt indispensabile pentru prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale.

50. Potrivit unei jurisprudențe constante, justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului comunitar. Aceasta înseamnă că aplicarea unei reglementări comunitare nu poate fi extinsă în sensul de a include practici abuzive ale operatorilor economici, și anume operațiuni care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci vizează doar să beneficieze în mod abuziv de avantajele prevăzute în dreptul comunitar [13].

Cu toate acestea, exercitarea modalităților posibile oferite în dreptul comunitar nu ar putea justifica în sine o prezumție de abuz [14].

51. Articolul 4 din Directiva 69/335 permite unei societăți de capital al cărei stat de origine nu o supune impozitului pe capital să transfere sediul său într-un alt stat membru, fără ca acest transfer de sediu să fie supus impozitului pe capital. Îi este interzis unui stat membru să elimine în mod general acest avantaj pe care directiva menționată îl acordă societăților.

52. Doar în cazul apariției unor împrejurări speciale în care invocarea acestei reglementări comunitare este abuzivă, un stat membru ar putea fi îndreptățit să se opună invocării de către justițiabili a dispoziției acestei directive. Or, dispozițiile elene nu se limitează să combată abuzul în aceste cazuri speciale, ci supun în mod general impozitului pe capital transferul sediului societăților care nu sunt supuse în mod legal acestui impozit în statul de origine. În consecință, aceste dispoziții excedează în orice caz ceea ce este necesar pentru a combate evaziunea fiscală.

13 — A se vedea hotărârea din 9 martie 1999, Centros (C-212/97, Rec., p. I-1459, punctul 24 și jurisprudența citată), hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 68 și 69), hotărârea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli (C-456/04, Rec., p. I-3395, punctul 20), și hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 35); cu privire la acest punct, a se vedea și concluziile noastre din 8 februarie 2007 în cauza Kofoed (C-321/05, pendinte la Curte), punctul 57 și următoarele.

14 — A se vedea în acest sens hotărârile citate la nota de subsol 13, Centros, punctul 27, și Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 36 și următoarele.

Chiar dacă se ia în considerare ideea prevenirii evaziunii fiscale, dispozițiile elene nu transpun corect Directiva 69/335.

2. Scutirea de la plata impozitului pe capital a anumitor tipuri de societăți

a) Scutirea organizațiilor cooperative agricole

53. În dreptul elen, organizațiile cooperative agricole de orice nivel, precum și asociațiile și consorțiile dintre acestea sunt scutite de la plata impozitului pe capital. În opinia Comisiei, această scutire nu este compatibilă cu Directiva 69/335.

54. Articolul 1 din Directiva 69/335 prevede că statele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital un impozit armonizat conform directivei. În consecință, trebuie analizat în continuare dacă organizațiile cooperative agricole de drept elen sunt societăți de capital, astfel încât să li se perceapă, în principiu, un impozit pe capital. Dacă organizațiile cooperative agricole sunt societăți de capital în sensul directivei menționate, în al doilea rând trebuie analizat dacă și în ce măsură directiva permite derogări de la perceperea impozitului pe capital.

55. Articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335 enumeră anumite forme de societăți din ordinile juridice naționale, considerate ca fiind societăți de capital, în timp ce articolul 3 alineatul (1) literele (b) și (c) prevede caracteristicile care, în cazul în care sunt întrunite, conferă de asemenea unei societăți, unei asociații sau unei persoane juridice calificarea ca fiind societate de capital în sensul directivei. Organizațiile cooperative agricole de drept elen nu sunt nici enumerate la litera (a), nici nu prezintă caracteristicile menționate la literele (b) și (c) ca fiind condiții pentru calificarea drept societate de capital.

56. Conform literei (b), o societate este societate de capital dacă deține acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori. Astfel cum a susținut Comisia însăși, titlurile de participare ale organizațiilor cooperative agricole nu pot fi tranzacționate la bursă.

57. Conform literei (c), este considerată societate de capital în sensul Directivei 69/335 orice societate comercială, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ ai cărei membri au dreptul să transfere acțiunile lor unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale, ale asociației sau ale persoanei juridice numai în limita numărului de părți sociale deținute. În opinia Comisiei, reglementarea elenă prevede că titlurile de participare deținute într-o organizație cooperativă agricolă nu pot fi cesionate decât dacă cesiunea este prevăzută în statutul

organizației cooperative agricole, iar consiliul de administrație al acesteia aprobă cesiunea. În consecință, titlurile de participare ale unei organizații cooperative agricole de drept elen nu pot fi cesionate terților fără aprobare prealabilă. Are o importanță redusă împrejurarea dacă organizațiile cooperative agricole îndeplinesc al doilea criteriu prevăzut la litera (c) – răspunderea membrilor pentru datoriile societății limitată la participarea acestora la capitalul social. Într-adevăr, pentru a fi considerată societate de capital conform literei (c), o societate trebuie să îndeplinească cele două criterii care sunt prevăzute în această dispoziție. Întrucât organizațiile cooperative agricole de drept elen nu îndeplinesc deja primul criteriu, în consecință, acestea nu sunt societăți de capital în sensul literei (c).

58. Cu toate acestea, în scopul aplicării Directivei 69/335, articolul 3 alineatul (2) asimilează societăților de capital orice altă societate, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ. Curtea s-a pronunțat în sensul că această dispoziție are drept scop evitarea ca alegerea unei anumite forme juridice să poată avea drept consecință un tratament fiscal diferit al activităților care, din punct de vedere economic, sunt echivalente [15].

59. În consecință, pentru a fi societăți de capital conform alineatului (2), organizațiile cooperative agricole de drept elen ar trebui să aibă scop lucrativ.

60. Comisia prevede în mod întemeiat că respectivul criteriu al scopului lucrativ trebuie înțeles în sens larg. O societate nu are scop lucrativ în sensul articolului 3 alineatul (2) prima teză din Directiva 69/335 doar atunci când, prin activitatea sa economică, vizează să obțină profit din investiția efectuată. Dimpotrivă, aceasta are scop lucrativ și atunci când, astfel cum este cazul unei organizații cooperative agricole, succesele economice ale activității sale îi avantajează direct și pe membrii acesteia și consolidează societatea în plan economic în calitate de comunitate solidară, fără ca acest fapt să aibă drept consecință plata unui beneficiu financiar direct. În plus, și guvernul elen admite că cel puțin o categorie de organizații cooperative agricole, și anume „cooperativele de fermieri” [16], au scop lucrativ în sensul Directivei 69/335 și, în consecință, acestea sunt asimilate societăților de capital.

61. Articolul 3 alineatul (2) a doua teză din Directiva 69/335 oferă cu toate acestea dreptul unui stat membru de a nu considera, în ceea ce privește aplicarea impozitului pe capital, ca fiind societate de capital societățile, asociațiile sau persoanele juridice asimilate, potrivit primei teze, societăților de capital. În consecință, trebuie analizat în continuare dacă scutirea organizațiilor cooperative agricole se încadrează în această excepție.

15 — Hotărârea din 12 noiembrie 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Rec., p. 4453, punctul 10).

16 — În limba greacă: „γεωργικοί συνεταιρισμοί”.

62. În acest scop, trebuie stabilit înțelesul sintagmei „are dreptul să nu o considere ca atare în ceea ce privește aplicarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozit pe capital»]".

63. Pornind de la această formulare, sunt posibile mai multe interpretări.

64. Pe de o parte, s-ar putea înțelege că, potrivit celei de a doua teze, un stat membru nu poate să excludă asimilarea decât în mod global. În consecință, fie scutește toate formele de societăți asimilate societăților de capital, fie nu o scutește pe niciuna. Dar această interpretare nu ar fi conformă cu sensul și cu scopul Directivei 69/335. Într-adevăr, în urma apariției Directivei 85/303 [17] de modificare, unul dintre obiectivele acesteia este eliminarea impozitului pe capital. Dacă, potrivit articolului 3 alineatul (2), ar fi posibilă fie scutirea tuturor societăților, a asociațiilor sau a persoanelor juridice asimilate, fie a niciuneia dintre acestea, ar exista un obstacol foarte mare în calea eliminării impozitului pe capital. În schimb, eliminarea impozitului pe capital ar fi facilitată dacă ar putea fi realizată în etape. În consecință, articolul 3 alineatul (2) nu trebuie interpretat în sensul că doar societățile asimilate pot fi scutite de la plata impozitului pe capital în general [18].

65. Pe de altă parte, articolul 3 alineatul (2) a doua teză ar putea fi înțeles și în sensul că statele membre au libertatea totală de a exclude din asimilare anumite societăți sau grupuri de societăți. Cu toate acestea, directiva are drept obiectiv să așeze, în principiu, la același nivel toate societățile de capital, precum și formele de societăți asimilate acestora, în ceea ce privește impozitul pe capital. Conform articolului 8, Directiva 69/335 nu permite scutiri sectoriale decât în anumite domenii. Dreptul pe care l-ar avea statele membre în temeiul articolului 3 alineatul (2) de a introduce scutiri sectoriale suplimentare nu ar fi conform cu structura directivei menționate. În plus, posibilitatea scutirii de la plata impozitului pe capital a unor ramuri de producție speciale ar putea risca să încalce interdicția privind ajutoarele de stat, prevăzută la articolul 87 CE. În consecință, articolul 3 alineatul (2) a doua teză nu poate fi interpretat în sensul că pot fi scutite fără restricție de la plata impozitului pe capital societăți sau sectoare economice speciale.

17 — A se vedea nota de subsol 2.

18 — Această interpretare este exprimată mai clar în versiunea franceză în care se folosește singularul în ceea ce privește societățile care trebuie excluse. „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport". În schimb, în versiunea greacă, precum și în versiunea germană se folosește pluralul: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς".

66. În schimb, posibilitatea de derogare prevăzută la articolul 3 alineatul (2) a doua teză trebuie înțeleasă în sensul că un stat membru poate exclude de la aplicarea directivei *forme* speciale *de societăți* asimilate societăților de capital, prevăzute la alineatul (1), așadar forme juridice autonome.

67. Această idee este susținută și de hotărârea Amro Andeelen Fonds în care Curtea a precizat că, în temeiul articolului 3 alineatul (2), „anumite majorări de capital" puteau fi exceptate de la perceperea impozitului pe capital [19]. Această interpretare a dispoziției promovează în special obiectivul de eliminare a impozitului pe capital urmărit prin Directiva 69/335, întrucât statele membre pot acționa în etape și, în consecință, prin intermediul unor măsuri care pot fi gestionate.

68. Or, în dreptul elen, organizațiile cooperative nu sunt toate scutite de la plata impozitului pe capital; doar organizațiile cooperative agricole sunt scutite. Astfel, la prima vedere, pare că un sector economic a fost scutit de la plata impozitului pe capital. Cu toate acestea, organizațiile cooperative agricole sunt reglementate în dreptul elen printr-o lege autonomă care prevede în mod exhaustiv constituirea, structura și organizarea acestora.

19 — Hotărârea citată la nota de subsol 15, punctul 12.

69. Comisia însăși a recunoscut că organizațiile cooperative agricole sunt supuse unui regim legislativ special. În consecință, societățile cooperative agricole constituie o formă autonomă de societate care poate fi scutită de la plata impozitului pe capital în aplicarea articolului 3 alineatul (2) a doua teză. Aceasta coincide în cauză cu faptul că o formă autonomă de societate corespunde unui sector economic special. În această privință, trebuie precizat că îi este interzis unui stat membru, în vederea eludării interdicției privind scutirile sectoriale, de a crea de fiecare dată forme autonome de societăți pentru sectoare economice speciale cu scopul de a le scuti ulterior în mod valid de la plata impozitului pe capital. Or, în prezenta procedură, Comisia nu a prezentat niciun indiciu care să sugereze că modalitățile prevăzute în reglementarea elenă ar fi abuzive în acest sens.

70. Dacă organizațiile cooperative agricole pot fi scutite în mod valid de la plata impozitului pe capital, aceeași situație trebuie să se aplice și pentru asociațiile și pentru consorțiile dintre acestea.

71. În consecință, în temeiul articolului 22 alineatul 1 litera a) din Legea nr. 1676/86, Republica Elenă era întemeiată să excludă de la asimilarea ca fiind societăți de capital a organizațiilor cooperative agricole, precum și a asociațiilor și a consorțiilor dintre acestea și, în consecință, să le scutească de la impozitul pe capital. Acest fapt nu constituie o încălcare a dispozițiilor Directivei 69/335.

b) Scutirea companiilor maritime

72. În sfârșit, trebuie analizată compatibilitatea cu Directiva 69/335 a scutirii de la plata impozitului pe capital a coproprietății asupra navelor, a consorțiilor și a companiilor maritime, indiferent de forma acestora.

73. Conform Directivei 69/335, în principiu, impozitul pe capital se aplică tuturor societăților de capital în sensul articolului 3 alineatul (1) și societăților asimilate acestora potrivit articolului 3 alineatul (2), și anume oricărei societăți, asociații sau persoane juridice care are scop lucrativ. Coproprietatea asupra navelor, consorțiile și companiile maritime, indiferent de forma acestora, constituie fie societăți de capital în sensul articolului 3 alineatul (1), fie, în orice caz, societăți asimilate în sensul articolului 3 alineatul (2), întrucât au scop lucrativ, fiind astfel supuse, în principiu, impozitului pe capital.

74. Nu este posibilă scutirea de la plata impozitului pe capital a societăților de capital în sensul articolului 3 alineatul (1) din Directiva 69/335 decât în cazul unor condiții stricte prevăzute la articolele 8 și 9 din directiva menționată. Or, în speță, condițiile prevăzute la aceste articole nu sunt îndeplinite. Într-adevăr, pe de o parte, navigația nu face parte din sectoarele economice în privința cărora articolul 8 prevede posibilitatea de scutiri sectoriale. Pe de altă parte, nu sunt îndeplinite nici condițiile prevăzute în dispoziția derogatorie de la articolul 9. Într-adevăr, statul membru care intenționează să adopte o astfel de măsură trebuie să prezinte situația Comisiei în timp util în vederea aplicării articolului 97 CE. Or, Republica Elenă nu a inițiat această procedură în ceea ce privește scutirile care fac obiectul prezentului litigiu. Întrucât Republica Elenă nu a urmat procedura prevăzută la articolul 9, nici nu mai este necesar să se stabilească în cauză admiterea unor scutiri sectoriale în temeiul articolului menționat.

75. Scutirea prevăzută pentru coproprietatea asupra navelor, pentru consorțiile și pentru companiile maritime, indiferent de forma acestora, nu poate fi justificată nici potrivit articolului 7 alineatul (1), nici potrivit articolului 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, întrucât, chiar conform formulării acestora, articolele respective prevăd doar posibilitatea Republicii Elene de a scuti de la plata impozitului pe capital nu numai anumite *operațiuni* specifice, ci și societăți aparținând unui sector economic specific.

76. Nici împrejurarea că întotdeauna companiile maritime au fost scutite de la plata impozitului pe capital, astfel cum susține guvernul elen, nu constituie de altfel o justificare pentru a le scuti de la plata impozitului pe capital. Într-adevăr, Directiva 69/335 nu oferă o posibilitate de scutire de această natură.

77. Directiva 69/335 prevede o altă posibilitate de scutire de la plata impozitului pe capital a societăților asimilate societăților de capital în sensul articolului 3 alineatul (2).

78. Întrucât, în această privință, este vorba despre o dispoziție derogatorie, îi revine statului membru care invocă această dispoziție sarcina de a demonstra că sunt îndeplinite condițiile de aplicare ale acestei dispoziții. În consecință, Republica Elenă ar fi trebuit să susțină că respectiva coproprietate asupra navelor, consorțiile și companiile maritime scutite de la plata impozitului pe capital nu sunt societăți de capital în sensul articolului 3 alineatul (1), ci, dimpotrivă, doar societăți asimilate, în sensul articolului 3 alineatul (2), cu consecința că acestora din urmă li se deschide o posibilitate suplimentară de scutire. Într-adevăr, dacă societățile scutite ar fi societăți asimilate, acestea ar putea, astfel cum am precizat mai sus, să fie scutite de la plata impozitului pe capital dacă constituie o formă autonomă de societate. Or, întrucât guvernul elen nu a afirmat acest lucru, nici scutirea de la plata impozitului pe capital nu mai poate fi justificată în temeiul articolului 3 alineatul (2) a doua teză.

79. În consecință, scutirea prevăzută în dreptul elen pentru coproprietatea asupra navelor, pentru consorții și pentru companiile maritime încalcă Directiva 69/335.

80. Această concluzie nu contravine nici Comunicării C(2004) 43 a Comisiei privind orientările comunitare referitoare la ajutoarele de stat pentru transportul maritim [20]. În mod cert, în acest document, Comisia prezintă avantajele fiscale acordate de către statele membre ca fiind măsuri care pot constitui un mijloc de ameliorare a competitivității flotelor comunitare în raport cu navele înregistrate în țări terțe [21].

81. Cu toate acestea, din comunicarea respectivă a Comisiei nu se poate deduce niciun element privind legalitatea scutirilor fiscale în cadrul Directivei 69/335. Pe de o parte, aceasta urmărește alt obiectiv; directiva nu urmărește decât să stabilească parametrii pe baza cărora ajutoarele de stat pentru transportul maritim vor fi aprobate de către Comisie, conform normelor și procedurilor comunitare în materie de ajutoare de stat, în aplicarea articolului 87 alineatul (3) litera (c) CE și/sau a articolului 86 alineatul (2) CE [22]. Pe de altă parte, în calitate de simplă comunicare, aceasta figurează în ierarhia normelor sub Directiva 69/335 și, în consecință, nu poate stabili domeniul de aplicare și conținutul acesteia.

82. O concluzie diferită nu rezultă nici din articolul 80 alineatul (2) CE la care face trimitere guvernul britanic. Articolul menționat constituie un temei juridic autonom

20 — JO 2004, C 13, p. 3.

21 — Comunicarea Comisiei, citată la nota de subsol 20, p. 6.

22 — *Ibidem*, p. 5.

pentru adoptarea de dispoziții privind navigația maritimă. Dimpotrivă, acest sector necesită o reglementare diferită, întemeiată pe articolul 80 alineatul (2) CE. Cu toate acestea, argumentarea respectivă nu este convingătoare. Nu se poate deduce din articolul 80 alineatul (2) CE că, în toate sectoarele orizontale, ar trebui adoptate de fiecare dată reglementări speciale aplicabile navigației maritime.

84. O limitare în timp a efectelor unei hotărâri nu este prevăzută expres decât pentru acțiunea în anulare la articolul 231 al doilea paragraf CE. În plus, în temeiul principiului general de securitate juridică, Curtea a pronunțat în cazuri excepționale limitarea în timp a efectelor unei hotărâri în cazul procedurilor preliminare. De asemenea, aceasta a luat în considerare o limitare în timp a efectelor unei hotărâri în procedurile în constatarea neîndeplinirii obligațiilor [23]. Dacă o hotărâre pronunțată într-o procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor produce efecte care, datorită interpretării dreptului comunitar pe care o cuprinde, depășesc simpla constatare a neîndeplinirii obligațiilor, în anumite împrejurări, poate exista un motiv pentru limitarea în timp a efectelor unei astfel de hotărâri.

C — *Limitarea în timp a efectelor hotărârii*

83. În memoriul său în intervenție, Regatul Spaniei a solicitat limitarea în timp a efectelor hotărârii. În susținerea acestei solicitări, Regatul Spaniei face trimitere pe de o parte la faptul că a trecut o perioadă de 18 ani între notificarea către Comisie a legii elene în litigiu și inițierea procedurii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor și că, în acest interval, Republica Elenă a fost de bună-credință. Pe de altă parte, solicitările de rambursări fiscale la care ar putea conduce hotărârea Curții ar produce un prejudiciu economic grav Republicii Elene. În observațiile sale privind memoriul în intervenție, guvernul elen a susținut, în subsidiar, aceste afirmații ale Regatului Spaniei prin care se urmărea limitarea efectelor hotărârii.

85. Cu toate acestea, în cauză, nu sunt îndeplinite condițiile generale pentru o astfel de limitare. Potrivit jurisprudenței Curții, o asemenea limitare nu este posibilă decât în mod excepțional, dacă sunt îndeplinite două condiții [24]: în primul rând, trebuie să existe un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare, în al doilea

23 — A se vedea hotărârea din 24 septembrie 1998, Comisia/Franța (C-35/97, Rec., p. I-5325, punctul 49 și următoarele), și hotărârea din 19 martie 2002, Comisia/Republica Elenă (C-426/98, Rec., p. I-2793, punctul 40 și următoarele), și o hotărâre în care se consideră doar în mod ipotetic posibilitatea unei limitări a efectelor unei hotărâri într-o procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit (C-359/97, Rec., p. I-6355, punctul 92).

24 — Pe lângă hotărârile citate la nota de subsol 23, a se vedea și hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk (C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 53), și hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 69).

rând, particularii și autoritățile naționale trebuie să fi fost determinați să adopte un comportament neconform reglementării comunitare ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind domeniul de aplicare al normelor comunitare, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei.

86. În cauză, prima condiție nu este în orice caz îndeplinită. Republica Elenă nu a prezentat argumente specifice privind consecințele economice grave pe care i le-ar putea produce hotărârea prin care se admite acțiunea. În această privință, ea doar a susținut afirmațiile guvernului spaniol. Or, în ceea ce privește guvernul spaniol, acesta nu a semnalat decât în mod global prejudiciile economice grave pe care le-ar suferi Republica Elenă. În plus, guvernul spaniol nu a invocat nici prejudicii economice proprii.

V — Cu privire la cheltuielile de judecată

87. Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Elene la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Elenă a căzut în pretenții cu privire la două dintre cele trei motive ale sale, cărora se impune să li se recunoască o importanță identică în esență, Republica Elenă trebuie obligată la plata a două treimi din cheltuielile de judecată. Întrucât Republica Elenă nu a făcut o cerere cu privire la cheltuielile de judecată, în ceea ce privește restul de cheltuieli, în temeiul articolului 69 alineatul (5) din Regulamentul de procedură, fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată.

88. Potrivit articolului 69 alineatul (4) din Regulamentul de procedură, Regatul Spaniei suportă cheltuielile de judecată aferente intervenției.

VI — Concluzie

89. În consecință, propunem Curții să se pronunțe astfel:

„1) Prin adoptarea dispozițiilor legislative privind aplicarea unui impozit pentru transferul sediului social sau al sediului de administrare, precum și a

dispozițiilor legislative privind scutirea de la plata aceluiași impozit a coproprietății asupra navelor, a consorțiilor și a companiilor maritime indiferent de forma acestora, Republica Elenă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985.

2) Respinge celelalte capete de cerere.

3) Republica Elenă suportă două treimi din cheltuielile de judecată. În ceea ce privește restul de cheltuieli de judecată, fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată.

4) Regatul Spaniei suportă propriile cheltuieli de judecată."